

WYROK TRYBUNAŹU (pięta izba)

z dnia 21 stycznia 2016 r. (*)

Odesanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartoaci dodanej – Szosta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cztery A ust. 1 lit. g) – Zwolnienia wiadcze ci?le zwi?zanych z pomoc? spo?eczn? i zabezpieczeniem spo?ecznym przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym – Pojcie wiadczenia us?ug i dostaw towarów ci?le zwi?zanych z pomoc? spo?eczn? i zabezpieczeniem spo?ecznym – Podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym – Kompleks mieszkaniowo-us?ugowy

W sprawie C-335/14

majcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?ony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2014 r., które wpyn?o do Trybuna?u w dniu 11 lipca 2014 r., w post?powaniu:

Les Jardins de Jouvence SCRL

przeciwko

État belge,

przy udziale:

AXA Belgium SA,

TRYBUNA? (pięta izba),

w sk?adzie: T. von Danwitz, prezes czwartej izby, pe?ni?cy obowi?zki prezesa pi?tej izby, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzgl?dniajc pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 czerwca 2015 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Les Jardins de Jouvence SCRL przez adwokatów L. Streppe'a oraz G. Lardinois,
- w imieniu Axa Belgium SA przez adwokatów P. Meessena oraz C. Goossensa,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs, C. Pochet oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Dintilhaca oraz L. Lozano Palacios, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 lipca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Les Jardins de Jouvence SCRL (zwaną dalej „LJJ”) a État belge dotyczącego braku zgody, aby spółka ta odliczyła podatek od wartości dodanej (VAT), naliczony w ramach prac budowlanych, jakie przeprowadziła ona w celu prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-usługowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych spór w postępowaniu głównym regulowany jest przez szóstą dyrektywę.

4 Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Nie naruszajcie innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

g) dostaw[?] towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomoc? społeczn? i zabezpieczeniem społecznym], ?cznie z usługami świadczonymi na rzecz domów starców [przez domy spokojnej staroci], [dokonywane] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [podmioty o charakterze społecznym] przez zainteresowane państwa członkowskie;

[...]

2. [...]

b) świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeżeli:

– nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

[...]”.

Prawo belgijskie

5 Code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeks podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 27 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu obowiązującym do dnia 21 lipca 2005 r., przewidywał w art. 44 § 2:

„Zwolnieniu podlegają również:

[...]

2° świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z pomocą społeczną wykonywane przez podmioty, których zadaniem jest opieka nad osobami w podeszłym wieku i które są uznane za takie przez właściwy organ oraz które, w przypadku podmiotów prawa prywatnego, działają na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków działania podmiotów prawa publicznego [...].”

6 Ustawa programowa z dnia 11 lipca 2005 r. (*Moniteur belge* z dnia 12 lipca 2005 r., s. 32180) znowelizowała kodeks podatku od wartości dodanej, począwszy od dnia 22 lipca 2005 r. Artykuł 44 § 2 tego kodeksu w zmienionym brzmieniu (zwanego dalej „znowelizowanym kodeksem VAT”), stanowi:

„Zwolnieniu podlegają również:

[...]

2° dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym oraz opieką nad dziećmi i młodzieżą wykonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez właściwy organ.

Dotyczy to między innymi:

– podmiotów, których zadaniem jest opieka nad osobami w podeszłym wieku;

[...]”.

7 Artykuł 2 pkt 1 décret du Conseil régional wallon du 5 juin 1997 relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge (dekretu walońskiej rady regionalnej z dnia 5 czerwca 1997 r. dotyczącego domów spokojnej starości, kompleksów mieszkaniowo-usługowych oraz dziennych ośrodków pobytu dla osób w podeszłym wieku i powołującego radę trzeciego wieku regionu Walonia, *Moniteur belge* z dnia 26 czerwca 1997 r., s. 17043), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwany dalej „dekretem z dnia 5 czerwca 1997 r.”) definiuje dom spokojnej starości jako „placówkę, która, niezależnie od nazwy, zapewnia zakwaterowanie osobom w wieku co najmniej 60 lat, mającym w niej zwykłe miejsce zamieszkania i korzystającym ze zbiorowych usług rodzinnych, usług związanych z wykonywaniem prac domowych, pomocy w życiu codziennym i ewentualnie opieki pielęgniarskiej i usług paramedycznych”.

8 Artykuł 2 pkt 2° dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. definiuje kompleks mieszkaniowo-usługowy jako „jeden lub kilka budynków, niezależnie od ich nazwy, tworzących funkcjonalną całość, zarządzanych przez władze placówki udostępniające odpłatnie indywidualne lokale mieszkalne przeznaczone dla osób w wieku co najmniej 60 lat, pozwalające im na prowadzenie niezależnego życia oraz oferujące usługi, z których mogą one swobodnie korzystać”. Przepis ten stanowi także, że rzęd precyzuje pojęcie funkcjonalnej całości, a lokale, wyposażenie i zbiorowe

usługi kompleksu mieszkaniowo-usługowego mogą być również dostępne dla innych osób w wieku co najmniej 60 lat.

9 Zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit pierwszy dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. prowadzenie domu spokojnej starości lub kompleksu mieszkaniowo-usługowego jest uzależnione od uzyskania zezwolenia, a zgodnie z art. 5 ust. 2 i 5 rzeczonego dekretu placówki te muszą być zgodne z określonymi normami.

10 Zgodnie zatem z art. 5 ust. 2 dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. domy spokojnej starości muszą być zgodne z określonymi normami w zakresie:

„1° usług objętych ceną zakwaterowania lub pobytu;

[...]

6° wyżywienia, higieny oraz opieki zdrowotnej,

[...]

9° regulaminu przestrzegającego następujących zasad:

[...]

c) swobodnego wstępu do domu spokojnej starości członków rodzin i osób bliskich [...]”.

11 Z art. 5 ust. 5 akapit drugi dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. wynika, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą być zgodne z normami zdefiniowanymi przez rząd Walonii w zakresie, o którym mowa w pkt 10 niniejszego wyroku.

12 Zgodnie z art. 5 ust. 5 akapit pierwszy dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r. indywidualne lokale mieszkalne udostępniane mieszkańcom przez kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą obejmować co najmniej pokój dzienny, kucht kuchenny, sypialnię, indywidualną łazienkę oraz toaletę. Ponadto na mocy art. 5 ust. 5 akapit drugi pkt 4° tego dekretu kompleksy mieszkaniowo-usługowe muszą być zgodne z określonymi normami w zakresie „świadczania dodatkowych usług, które zarządca ma obowiązek zapewnić lub udostępnić na świadczenie rezydentów, oraz warunków dostępu do tych usług” (zwanym dalej „wymaganymi usługami dodatkowymi”), których „minimalny zakres definiuje rząd [Walonii]”.

13 Z pkt 2.2 rozdziału III załącznika III, zatytułowanego „Zasady dotyczące kompleksów mieszkaniowo-usługowych”, do *arrêté du gouvernement wallon du 3 décembre 1998 portant exécution du décret du 5 juin 1997* (dekretu rządu Walonii z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r., *Moniteur belge* z dnia 27 stycznia 1999 r., s. 2221), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „dekretem z dnia 3 grudnia 1998 r.”) wynika, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane zapewnić utrzymanie wspólnych pomieszczeń, zewnętrznych instalacji oraz urządzeń udostępnionych mieszkańcom, czyszczenie okien wewnętrznych i zewnętrznych, przekazywanie informacji na temat działalności rekreacyjnej prowadzonej w gminie oraz zorganizować co najmniej dwa razy do roku spotkanie z przedstawicielem władz placówki. Ponadto zgodnie z pkt 2.3 tego rozdziału załącznika III do dekretu z dnia 3 grudnia 1998 r. kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane udostępnić mieszkańcom następujące usługi dodatkowe, z których mieszkańcy mogą swobodnie korzystać:

– możliwość spożycia trzech posiłków dziennie, w tym jednego pełnego ciepłego posiłku we wspólnym pomieszczeniu kompleksu mieszkaniowo-usługowego przeznaczonym do

spożywania posiłków i rekreacji lub w restauracji domu spokojnej starości lub domu opieki powiązanego funkcjonalnie z kompleksem mieszkaniowo-usługowym, lub też w prywatnym lokalu mieszkalnym danej osoby. Prowadzenie dziennego rejestru codziennych posiłków podawanych mieszkańcom ze wskazaniem nazwiska beneficjenta i informacji koniecznych do wystawienia za nie rachunku;

– możliwość zapewnienia sprzątania prywatnych lokali mieszkalnych co najmniej raz w tygodniu;

– możliwość wyprania bielizny osobistej mieszkańca.

14 Z postanowienia odsyłanego wynika ponadto, że kompleksy mieszkaniowo-usługowe stosują ceny ustalane pod kontrolą ministra gospodarki.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 LJJ, utworzona w 2004 r., jest spółką prawa belgijskiego, której przedmiotem działalności w okresie zaistnienia okoliczności faktycznych leżących u podstawy sporu w postępowaniu głównym było prowadzenie placówek opieki i zarządzanie nimi oraz podejmowanie wszelkich działań związanych bezpośrednio lub pośrednio z opieką zdrowotną i pomocą osobom chorym oraz osobom w podeszłym wieku, niepełnosprawnym lub innym osobom.

16 W październiku 2004 r. LJJ poinformowała belgijski organ podatkowy o rozpoczęciu działalności obejmującej wynajem mieszkań jednopokojowych przeznaczonych dla osób niepełnosprawnych. Organ ten zarejestrował w związku z tym LJJ do celów podatku VAT.

17 W dniu 27 października 2006 r. LJJ otrzymała tymczasowe zezwolenie na prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-usługowego „Les jardins de Jouvence”.

18 Ten kompleks mieszkaniowo-usługowy oddaje do dyspozycji swoich mieszkańców lokale mieszkalne przeznaczone dla jednej lub dwóch osób, skądające się z wyposażonej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposażonej łazienki. Ponadto oferuje on określone odpłatne usługi, które dostępne są również dla innych osób, to znaczy udostępnia bar i restaurację, salon fryzjerski i kosmetyczny, salę rehabilitacji ruchowej, terapię zajęciową, pralnię, ambulatorium z punktem pobrania krwi oraz gabinet lekarski.

19 W okresie od sierpnia 2004 r. do września 2006 r. LJJ przeprowadziła znaczące prace budowlane i zainstalowała urządzenia niezbędne do wykonywania działalności zgodnej z celem spółki z zamiarem rozpoczęcia prowadzenia kompleksu mieszkaniowo-usługowego.

20 W dniu 5 października i 14 listopada 2006 r. organ podatkowy przeprowadził kontrolę rozliczenia LJJ w celu zweryfikowania stosowania przepisów w zakresie podatku VAT w okresie od dnia 30 sierpnia 2004 r. do dnia 30 września 2006 r. W wyniku tej kontroli organ ten stwierdził, że LJJ nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT z tytułu budowy nieruchomości w latach 2004–2006, gdyż spółka ta jest podatnikiem zwolnionym z podatku VAT na mocy art. 44 § 2 kodeksu VAT w odniesieniu do wszystkich transakcji dokonanych w ramach prowadzenia jej kompleksu mieszkaniowo-usługowego. W rezultacie wskazany organ zażądał od LJJ zwrotu błędnie odliczonych kwot podatku.

21 W dniu 25 stycznia 2007 r. organ podatkowy poinformował LJJ o zamknięciu z dniem 30 września 2006 r. jej konta bieżącego VAT.

22 W dniu 13 lutego 2007 r. została doręczona LJJ nakaz zapłaty, od którego wniosła ona w dniu 20 lutego 2007 r. sprzeciw do tribunal de première instance de Mons (sądu pierwszej instancji

w Mons).

23 W wyroku wydanym w dniu 19 czerwca 2012 r. s?d ten oddali? skarg? LJJ jako bezzasadn?, uznaj?c, i? podmioty zajmuj?ce si? opiek? nad osobami w podesz?ym wieku s? zwolnione z podatku VAT, zgodnie z art. 44 § 2 znowelizowanego kodeksu VAT, bez konieczno?ci weryfikowania, czy dane us?ugi by?y zwi?zane w szczeg?lno?ci z pomoc? spo?eczn? i zabezpieczeniem spo?ecznym i czy by?y ?wiadczone przez podmioty publiczne lub przez podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym przez w?a?ciwy organu.

24 W dniu 19 grudnia 2012 r. LJJ odwo?a?a si? od tego wyroku do cour d'appel de Mons (s?du apelacyjnego w Mons).

25 LJJ podnios?a przed tym s?dem, ?e formalne zezwolenie na prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego nie oznacza?o koniecznie, ?e mia? on charakter spo?eczny, gdy? warunki zezwolenia na kompleks mieszkaniowo-us?ugowy by?y zasadniczo ró?ne od warunków dotycz?cych domów spokojnej staro?ci. Ponadto sp?ka ta wskaza?a, ?e materialny udzia? jednostki samorz?du terytorialnego, b?d?cy zasadniczym elementem poj?cia pomocy spo?ecznej lub zabezpieczenia spo?ecznego, nie wyst?powa? w odniesieniu do kompleksów mieszkaniowo-us?ugowych. W niniejszym przypadku LJJ nie otrzyma?a ?adnego publicznego dofinansowania, a mieszka?cy kompleksu nie korzystaj? z ?adnej pomocy czy udzia?u finansowego pokrywanego ze ?rodków publicznych w celu pokrycia kosztów ?wiadczonych us?ug.

26 Przed s?dem apelacyjnym w Mons État belge wnios?o o oddalenie skargi LJJ, podnosz?c, ?e sp?ka ta, ?wiadcza?ca us?ugi wskazane w art. 44 § 2 znowelizowanego kodeksu VAT, by?a podatnikiem zwolnionym z podatku VAT, któremu w rezultacie nie przys?ugiwa?o prawo do odliczenia tego podatku. État belge stwierdzi?o, ?e kompleks mieszkaniowo-us?ugowy prowadzony przez LJJ posiada? zezwolenie wydane przez region Walonii, a jego spo?eczny charakter zosta? formalnie uznany w celu ?wiadczenia us?ug ?ci?le zwi?zanych z pomoc? spo?eczn?. Ponadto us?ugi ?wiadczone przez LJJ, bezpo?rednio zwi?zane z zakwaterowaniem, opiek? oraz z zabiegami proponowanymi mieszka?com w celu poprawy ich samopoczucia fizycznego i psychicznego, s? us?ugami maj?cymi charakter spo?eczny.

27 Maj?c w?t?pliw?oci co do prawid?owej wykadni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) sz?stej dyrektywy, s?d apelacyjny w Mons postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy kompleks mieszkaniowo-us?ugowy w rozumieniu dekretu z dnia 5 czerwca 1997 r., [który udost?pnia] w celach zarobkowych lokale mieszkalne przeznaczone dla jednej lub dwóch osób, sk?adaj?ce si? z wyposa?onej kuchni, pokoju dziennego, sypialni i wyposa?onej ?azienki, pozwalaj?ce im na prowadzenie niezale?nego ?ycia, a tak?e ró?ne dodatkowe us?ugi ?wiadczone odp?atnie w celach zarobkowych, które s? dost?pne nie tylko dla pensjonariuszy kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego (bar i restauracj?, salon fryzjerski i kosmetyczny, sal? rehabilitacji ruchowej, terapi? zaj?ciow?, pralni?, ambulatorium z punktem pobra? krwi i gabinet lekarski), jest podmiotem maj?cym zasadniczo charakter spo?eczny, który ?wiadczy »us?ugi i [zapewnia] dostaw? dóbr towarów ?ci?le zwi?zanych [z pomoc? spo?eczn? i zabezpieczeniem spo?ecznym]« w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) sz?stej dyrektywy?

2) Czy odpowied? na to pytanie b?dzie inna, je?eli w celu ?wiadczenia omawianych us?ug przedmiotowy kompleks mieszkaniowo-us?ugowy otrzymuje subwencje lub jak?kolwiek form? ?wiadcze? lub finansowego udzia?u ze strony w?adz publicznych?».

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

28 W swych pytaniach, które należą zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zastanawia się w istocie, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak budynek przedmiotem postępowania głównego, który nie otrzymuje żadnej subwencji lub jakiegokolwiek innej formy świadczeń czy finansowego udziału ze strony władz publicznych, które to usługi świadczono s w celu zarobkowym i polegają na udostępnieniu osobom starszym w wieku co najmniej 60 lat indywidualnych lokali mieszkalnych pozwalających im na prowadzenie w pełni niezależnego życia oraz na odpłatnym świadczeniu usług dodatkowych dostępnych także dla osób niebędących rezydentami tego kompleksu, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w tym przepisie.

29 Z treści art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie do świadczenia usług i dostawy towarów, które, po pierwsze, są „[dokonywane] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne [podmioty o charakterze społecznym] przez zainteresowane państwa członkowskie”, oraz po drugie, „[ciężkie związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomoc społecznej i zabezpieczeniem społecznym]” (wyroki: Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34; a także Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21).

30 Zważywszy, że w niniejszym przypadku nie ulega wątpliwości, że LJJ nie jest podmiotem prawa publicznego w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, dokonywane przez nią transakcje mogły być zwolnione z podatku VAT na mocy tego przepisu wyłącznie w zakresie, w jakim jest ona objęta pojęciem „innych podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez zainteresowane państwa członkowskie” w rozumieniu tego przepisu.

31 W rezultacie w pierwszej kolejności należy zbadać, czy LJJ objęta jest pojęciem „innych podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez zainteresowane państwa członkowskie” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, a w drugiej kolejności – czy usługi świadczone przez kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak budynek przedmiotem postępowania głównego są „ciężkie związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej uznania za podmiot o charakterze społecznym przez zainteresowane państwo członkowskie

32 Należy przypomnieć na wstępie, iż art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty mające charakter społeczny. W związku z tym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym kontekście art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość uzależnienia przyznania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. g) tego artykułu podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego od spełnienia jednego lub kilku warunków, które zostały wymienione w ust. 2 lit. a) tego przepisu. Państwa członkowskie mogą swobodnie ustanowić dodatkowo owe fakultatywne warunki w celu przyznania określonych zwolnień (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wynika stąd, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim swobodę w zakresie uznania charakteru społecznego pewnych podmiotów

nieb?d?cych instytucjami prawa publicznego (zob. podobnie wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym zakresie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w ramach uznania charakteru spo?ecznego w stosunku do podmiotów innych ni? podmioty prawa publicznego, zgodnie z prawem Unii i pod kontrol? s?dów krajowych, w?adze krajowe powinny uwzgl?dni? szereg czynników. W?ród tych czynników mo?na wymieni?: istnienie szczególnych przepisów, tak krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia spo?ecznego, interes publiczny wynikaj?cy z dzia?alno?ci danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadz?cy tak? sam? dzia?alno?? zostali wcze?niej uznani, oraz to, czy koszty danych ?wiadcze? pokrywane s? ewentualnie w znacznej cz??ci przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia spo?ecznego (wyrok Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym kontek?cie mo?na b?dzie równie? uwzgl?dni? fakt, ?e w regionie Walonii kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe wraz z domami spokojnej staro?ci oraz dziennymi o?rodkami pobytu s? przedmiotem jednego uregulowania, maj?cego okre?la? ramy dzia?ania ró?nych zinstytucjonalizowanych formy wsparcia i opieki dla osób w podesz?ym wieku.

37 W tym wzgl?dzie, z zastrze?eniem ustale?, jakie powinien przeprowadzi? s?d odsy?aj?cy, z akt sprawy wynika, jak si? zdaje, ?e uregulowanie to nie tylko definiuje, co obj?te jest poj?ciem „kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego”, ale tak?e uzale?nia prowadzenie kompleksu mieszkaniowo-us?ugowego od uzyskania zezwolenia wydanego przez rz?d Walonii, wymagaj?cego spe?nienia okre?lonych warunków i norm. Z dokumentów zawartych w aktach sprawy wydaje si? wynika? – z zastrze?eniem konieczno?ci potwierdzenia przez s?d odsy?aj?cy – ?e niektóre z tych warunków i norm dotycz? kwestii wspólnych dla kompleksów mieszkaniowo-us?ugowych i domów spokojnej staro?ci.

38 W celu dokonania oceny spo?ecznego charakteru danego podmiotu nale?y równie? uwzgl?dni? fakt, ?e kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe stosuj?, jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, ceny ustalane pod kontrol? ministra gospodarki.

39 Co si? tyczy w szczególno?ci okoliczno?ci, ?e kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe maj?ce cel zarobkowy, takie jak kompleks prowadzony przez LJJ, nie otrzymuj? ?adnej pomocy publicznej ani nie korzystaj? z publicznego dofinansowania nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e poniewa? poj?cie „podmiotu” jest co do zasady wystarczaj?co szerokie, aby obj?? podmioty prywatne prowadz?ce dzia?alno?? w celach zarobkowych (wyrok Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 57), fakt, ?e LJJ prowadzi dzia?alno?? w takim celu, nie wyklucza w ?aden sposób uznania tej spó?ki za „inny podmiot uznany za podmiot o charakterze spo?ecznym przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Po drugie, o ile z orzecznictwa przypomnianego w pkt 35 niniejszego wyroku wynika, ?e fakt, i? koszt ?wiadczonych us?ug jest ewentualnie w znacznej cz??ci pokrywana przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia spo?ecznego mo?e znajdowa? si? w?ród okoliczno?ci, które nale?y uwzgl?dni? w celu ustalenia, czy dany podmiot ma charakter spo?eczny, okoliczno?? ta, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 30 opinii, jest zaledwie jedn? z wielu okoliczno?ci podlegaj?cych uwzgl?dnieniu. Brak publicznego dofinansowania nie wyklucza zatem sam w sobie uznania za taki podmiot, przy czym takiego uznania powinno si? dokonywa? z uwzgl?dnieniem wszystkich istotnych okoliczno?ci danego przypadku.

40 W tej sytuacji to do s?du odsy?aj?cego nale?e? b?dzie ustalenie, z uwzgl?dnieniem wszystkich istotnych okoliczno?ci, a w szczególno?ci okoliczno?ci wymienionych w pkt 35–39 niniejszego wyroku, czy poprzez uznanie LJJ za podmiot maj?cy charakter spo?eczny w?adze krajowe nie wykroczy?y poza granice swobodnego uznania przyznane im w art. 13 cz??? A ust. 1

lit. g) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą świadczenie usług musi być ściśle związane z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym

41 Jeśli chodzi o cel, któremu służy zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepis ten wyłącza ze stosowania podatku VAT nie wszystkie rodzaje działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób (zob. podobnie w szczególności wyroki: *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 12; a także *Ygeia*, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 16). Zapewniają one bardziej korzystne traktowanie w zakresie podatku VAT w odniesieniu do świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym, zwolnienie to służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać (wyrok *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 30).

42 Tymczasem należy stwierdzić, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy wyraźnie wymienia usługi świadczone przez domy spokojnej starości w ramach świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z pomocą społeczną i zabezpieczeniem społecznym i w związku z tym są one objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie.

43 Należy zauważyć w tym względzie, że domy spokojnej starości, tak jak kompleksy mieszkaniowo-usługowe, oferują osobom starszym, w wieku co najmniej 60 lat, lokal mieszkalny wraz z różnymi usługami w zakresie wsparcia i opieki. Po pierwsze, należy traktować w taki sam sposób pod względem podatku VAT usługi obejmujące udostępnianie lokali mieszkalnych niezależnie od tego, czy te lokale mieszkalne są proponowane w ramach domu spokojnej starości, czy też w ramach kompleksu mieszkaniowo-usługowego. Po drugie, w zakresie, w jakim rzeczony usługi w zakresie wsparcia i opieki, jakie zobowiązane są oferować kompleksy mieszkaniowo-usługowe na mocy odnośnych krajowych przepisów, odpowiadają usługom, które muszą świadczyć zgodnie z tymi przepisami domy spokojnej starości, usługi te należy traktować w taki sam sposób pod względem podatku VAT.

44 W rezultacie w obrębie usług świadczonych przez kompleksy mieszkaniowo-usługowe takie jak kompleks białej przedmiotem postępowania głównego usługi polegające na udostępnieniu lokali mieszkalnych przystosowanych do potrzeb osób w podeszłym wieku mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Inne usługi również korzystają co do zasady ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, pod warunkiem w szczególności, że usługi te, które ten kompleks mieszkaniowo-usługowy zobowiązany jest oferować zgodnie z przepisami krajowymi, mają zapewnić osobom w podeszłym wieku wsparcie oraz opiekę i odpowiadają usługom, które zgodnie z tymi przepisami zobowiązane są również oferować domy spokojnej starości.

45 Ponadto wbrew temu, co twierdzi LJJ i *Axa Belgium SA* (zwana dalej „Axa”), wniosku tego nie podważa fakt, że podmiot prowadzący kompleks mieszkaniowo-usługowy nie korzysta z żadnego publicznego dofinansowania, a świadczone przez niego usługi nie dają prawa do żadnego dofinansowania ze strony zabezpieczenia społecznego.

46 W tym względzie należy podkreślić, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy nie stawia warunku związanego z publicznym finansowym wsparciem odnośnego podmiotu lub udziałem finansowym ze strony władz publicznych lub organów zabezpieczenia społecznego na rzecz beneficjentów świadczonych usług. Jak podkreślił bowiem rzędnik belgijski na rozprawie, przepis ten przyznaje znaczenie specyficznym cechom dokonanych transakcji, a także statusowi podmiotu, który świadczy dane usługi lub dostarcza odnośne towary, a nie szczególnemu

sposobowi finansowania tego podmiotu lub zapłacie, którą otrzymuje.

47 Ponadto należy przypomnieć, że zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi niezależne pojęcie prawa Unii, a zatem powinny zostać zdefiniowane na szczeblu Unii Europejskiej (wyrok *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 22). Tymczasem zdefiniowanie usług wymienionych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy w zależności od publicznego finansowego udziału na rzecz podmiotu lub finansowania kosztów usług przez organy zabezpieczenia społecznego prowadzi do uzależnienia tego pojęcia od szczególnych cech przepisów państw członkowskich w tej dziedzinie, co mogłoby zagrażać niezależnej wykładni, jaką należy przypisać temu pojęciu, i prowadzi do powstania rozbieżności w jego stosowaniu w obrębie Unii.

48 Należy także oddalić zarzut podniesiony przez LJJ i Axa, zgodnie z którym podmioty niekwalifikujące się do uzyskania finansowania ze środków publicznych są w mniej korzystnej pozycji konkurencyjnej niż podmioty korzystające z takiego finansowania, gdy nie mogą odliczyć podatku VAT, pierwsi z nich muszą przenieść w pełni ciężar kosztów związanych z pracami budowlanymi, jakie wykonali uprzednio na beneficjentów świadczonych przez nich usług wraz ze związaniem z tym podatkiem VAT, która to sytuacja, zdaniem wskazanych spółek, jest w rezultacie sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej.

49 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. wyrok *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Tymczasem w niniejszym przypadku brak pomocy finansowej ze strony władz publicznych na rzecz LJJ i brak pokrycia kosztów usług świadczonych przez tę spółkę przez organy zabezpieczenia społecznego nie wpłynęły na charakter świadczonych przez nią usług, gdy usługi te są porównywalne do usług świadczonych przez inne podmioty korzystające z pomocy publicznej lub udziału finansowego ze strony władz publicznych. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się zatem temu, aby rzeczony usługi były traktowane w taki sam sposób pod względem podatku VAT.

51 Należy ponadto zauważyć, że zgodnie z treścią pierwszego pytania w ramach usług oferowanych przez LJJ w związku z prowadzonym przez nią działalnością w zakresie kompleksu mieszkaniowo-usługowego niektóre usługi płatne są świadczone fakultatywnie zarówno dla mieszkańców kompleksu mieszkaniowo-usługowego, jak i innych osób. Chodzi w szczególności o możliwość skorzystania z baru i restauracji, salonu fryzjerskiego i kosmetycznego, sali rehabilitacji ruchowej, terapii zajęciowej, pralni, ambulatorium z punktem pobrania krwi oraz gabinetu lekarskiego.

52 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej państwa członkowskie powinny wykluczyć z korzystania ze zwolnienia świadczenie usług przewidzianych w szczególności w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy, jeżeli nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, przepis ten, mający charakter wiążący dla państw członkowskich, zawiera wymogi, które powinny zostać uwzględnione przy interpretacji różnych wymienionych w nim przypadków zwolnienia, które na wzór zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) wskazanej dyrektywy dotyczą usług lub dostaw, które są „ściśle związane” lub które mają „cisły związek” z działalnością w interesie publicznym (zob. podobnie wyrok *Ygeia*, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 26).

53 Jeżeli chodzi o usługi świadczone fakultatywnie wymienione w pkt 51 niniejszego wyroku, to

do s?du krajowego nale?y ustalenie, które z nich s? wymagane na mocy znajduj?cych zastosowanie krajowych przepisów. Takie us?ugi, pod warunkiem ?e odpowiadaj? us?ugom oferowanym przez domy spokojnej staro?ci, mo?na uzna? za ?ci?le zwi?zane w szczególno?ci z pomoc? spo?eczn? i niezb?dne do ?wiadczenia zwolnionych z podatku us?ug.

54 W tym kontek?cie nale?y zauwa?y?, ?e z uwag LJJ i Axa wynika, i? dekret z dnia 3 grudnia 1998 r. wymienia jako wymagane us?ugi dodatkowe wy?ywienie, sprz?tanie indywidualnych lokali mieszkalnych co najmniej raz w tygodniu, a tak?e pranie bielizny osobistej mieszka?ców. Wydaje si? zatem, i? pod warunkiem ?e wskazane wymagane dodatkowe us?ugi odpowiadaj? us?ugom oferowanym przez domy spokojnej staro?ci, s? one niezb?dne do dokonywania przez kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe transakcji zwolnionych z podatku. Natomiast je?li chodzi o ?wiadczenie innych dodatkowych us?ug w okoliczno?ciach wyst?puj?cych w sprawie rozstrzyganej w post?powaniu g?ównym, takich jak us?ugi fryzjerskie lub kosmetyczne, to nie wydaje si?, by odno?ne przepisy krajowe wymaga?y, aby kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe oferowa?y takie us?ugi, tak jak przepisy te nie wymagaj? tego od domów spokojnej staro?ci, gdy? takie us?ugi nie mog? by? uznane za niezb?dne do dokonywania przez kompleks mieszkaniowo-us?ugowy transakcji zwolnionych z podatku. Do s?du krajowego nale?y jednak dokonanie ustale? w tej kwestii.

55 W ?wietle ogó?u powy?szych uwag na przedo?one pytania nale?y odpowiedzie?, ?e:

– art. 13 cz??? A lit. g) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w ramach us?ug ?wiadczonych przez kompleks mieszkaniowo-us?ugowy taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, w odniesieniu do którego s?d odsy?aj?cy powinien dokona? oceny dotycz?cej jego spo?ecznego charakteru z uwzgl?dnieniem w szczególno?ci okoliczno?ci wskazanych w niniejszym wyroku, us?ugi obejmuj?ce udost?pnienie lokali mieszkalnych przystosowanych dla osób w podesz?ym wieku mog? korzysta? ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Inne us?ugi ?wiadczone przez ten kompleks mieszkaniowo-us?ugowy mog? równie? korzysta? z tego zwolnienia, w szczególno?ci pod warunkiem ?e us?ugi, które kompleksy mieszkaniowo-us?ugowe s? zobowi?zane oferowa? na mocy odno?nych krajowych przepisów, maj? zapewni? osobom w podesz?ym wieku wsparcie oraz opiek? oraz odpowiadaj? us?ugom, które zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi zobowi?zane s? oferowa? równie? domy spokojnej staro?ci;

– nie ma w tym zakresie znaczenia, czy podmiot prowadz?cy kompleks mieszkaniowo-us?ugowy taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego otrzymuje subwencje lub jak?kolwiek form? ?wiadcze? lub finansowego udzia?u ze strony w?adz publicznych.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w ramach us?ug ?wiadczonych przez kompleks mieszkaniowo-us?ugowy taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego, w odniesieniu do którego s?d odsy?aj?cy powinien dokona? oceny dotycz?cej jego spo?ecznego charakteru, z uwzgl?dnieniem w szczególno?ci okoliczno?ci wskazanych w niniejszym wyroku, us?ugi obejmuj?ce udost?pnienie lokali mieszkalnych

przystosowanych dla osób w podeszłym wieku mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Inne usługi świadczone przez ten kompleks mieszkaniowo-usługowy mogą również korzystać z tego zwolnienia, w szczególności pod warunkiem że usługi, które kompleksy mieszkaniowo-usługowe są zobowiązane oferować na mocy odnośnych krajowych przepisów, mają zapewnić osobom w podeszłym wieku wsparcie oraz opiekę oraz odpowiadają usługom, które zgodnie z odpowiednimi przepisami krajowymi zobowiązane są oferować również domy spokojnej starości.

Nie ma w tym zakresie znaczenia, czy podmiot prowadzący kompleks mieszkaniowo-usługowy taki jak budynek przedmiotem postępowania głównego otrzymuje subwencje lub jakkolwiek formę świadczeń lub finansowego udziału ze strony władz publicznych.

Podpisy

*Język postępowania: francuski.